

## IVA E FACTURAÇÃO CORRECTIVA

### O TEMPO E O MODO NO DIREITO A DEDUÇÃO. OS RECENTES ACÓRDÃOS DO TRIBUNAL EUROPEU DE JUSTIÇA

MARIA ODETE OLIVEIRA

Professora Associada da Universidade Lusófona do Porto

#### 1. Introdução

A aplicação restrita das regras relativas ao tempo e modo do exercício do direito a dedução do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) no caso de rectificação de operações já realizadas e cuja facturação, havia já produzido os seus efeitos e sido objecto de registo contabilístico, conduzia, frequentemente a decisões com consequências desproporcionadas para o sujeito passivo impossibilitando-o de exercer o direito a dedução no prazo de rectificação ou de caducidade, conforme a situação.

O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) decidiu, recentemente, a favor dos sujeitos passivos nestas condições. Em alguns acórdãos, dois dos quais envolvem Portugal, o TJUE opinou pela faculdade de emissão de facturas rectificativas, quando caso disso, decidindo ainda que, quando o IVA tiver sido facturado a um sujeito passivo e por ele pago vários anos após a data da transmissão de bens ou da prestação de serviços, a dedução não pode ser-lhe recusada apenas em função do decurso de um prazo pré estabelecido. Não devendo o prazo estabelecido começar a contar senão a partir do momento em que o imposto é facturado ao sujeito passivo, tal há-de significar que em caso de uma factura rectificativa, em virtude de correcção efectuada pelos serviços fiscais ao emitente da factura (transmitente dos bens ou prestador dos serviços), o “novo” IVA da mesma constante haverá de ser deduzido pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços num prazo contado a partir da respectiva emissão, uma vez que até aí não estavam reunidos os pressupostos exigidos para a dedução.

É o velho brocardo latino *ad impossibilia nemo tenetur* (“não se pode exigir o impossível de ninguém”): o direito a dedução não pode ser recusado se o sujeito passivo não estava juridicamente legitimado para o exercer. Decidir de outra forma violaria o princípio da neutralidade tão caro ao imposto, segundo o qual ele não pode ser uma carga

tributária definitiva para os sujeitos passivos, os quais aqui intervêm apenas como meros “cobradores de impostos para o Estado”.

Tudo isto na condição, óbvia, de que o sujeito passivo esteja de boa fé e não tenha sido negligente na sua actuação.

Sendo o IVA um imposto de disciplina harmonizada ao nível europeu, a jurisprudência em análise impõe-se à administração fiscal (que assim não entendia), esperando-se pois que, ou através de doutrina administrativa ou de clarificação normativa, seja acolhida a nova interpretação.

O presente artigo visa uma análise um pouco mais detalhada desta temática.

## **2. O direito à dedução. A sua essencialidade e os requisitos que o conformam**

Como é sabido, o direito a dedução constitui mecanismo fundamental na construção jurídica que suporta o IVA, como garante do princípio da neutralidade inerente a este modelo de tributação.

Na mecânica geral do imposto, à obrigatoriedade da sua repercussão a jusante (operações tributadas) está associada a dedução a montante, acontecendo esta igualmente quando se trate de operações isentas taxa zero (exportações e transmissões intracomunitárias) por obediência ao princípio do destino no comércio internacional e intracomunitário. A mesma mecânica afasta o direito a dedução a montante quando não haja repercussão a jusante, como acontece nas operações não sujeitas e nas operações sujeitas mas isentas internamente (entre nós constantes do artigo 9.º do Código do IVA – CIVA).

Sem o direito a dedução o imposto seria um imposto cumulativo sobre as transacções, o que permite, em meu entender, qualificar a dedução não como uma faculdade mas sim como um poder-dever.

No CIVA o direito a dedução aparece disciplinado no Capítulo V, Secção I, podendo afirmar-se que é apenas no artigo 19.º e seguintes que o imposto ganha a natureza de imposto sobre o valor acrescentado. Até aí apenas se definem a incidência, as isenções, o valor tributável e as taxas, ou seja a modelação das componentes que determinam a obrigação para os sujeitos passivos de repercutirem aos seus clientes a carga fiscal correspondente ao preço praticado nas operações activas, obrigações compatíveis com um imposto (cumulativo) sobre as vendas e prestações de serviços.

Mas, porque o IVA é, como qualquer outro imposto, vulnerável à fraude, o incentivo da obtenção de factura legitimadora da dedução -, qualificando o imposto como auto-fiscalizável - resulta, amiudadas vezes um tanto ou quanto ilusório: aquele incentivo não vai ao ponto de o adquirente se certificar de que o IVA constante da factura que possui tenha sido efectivamente pago. E é nesta conjugação (embora não só, obviamente) que a fraude mais comum ocorre. Em 2014, o VAT Gap na UE, amplamente definido como a diferença entre o montante do IVA cobrado e a receita potencial IVA, foi estimado em mais de 16 mil milhões de euros, o que representa 14% das receitas cobradas (*European Commission, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report, TAXUD/2015/CC/131*).

Sendo que a fraude no IVA, definida em traços muito gerais, como qualquer comportamento destinado a obter uma vantagem ilícita, abrangendo uma multiplicidade de actuações, analisaremos aqui apenas a que envolve duas áreas:

- a manipulação do imposto liquidado e a pagar (falta de registo e sonegação de vendas, aplicação intencional de taxas erróneas, falsas exportações ou transmissões intracomunitárias, falta de autoliquidação do imposto, etc.), as quais defraudam também, e em consequente medida, os impostos sobre o rendimento, acontecendo ainda, *mutatis mutandis* em outros impostos e

- o abuso do mecanismo de dedução do IVA suportado, exclusiva do IVA, concretizada na “reivindicação” do IVA suportado em relação a transações isentas ou não tributáveis, ou com base em faturas de compra falsas. Os cofres públicas aceitam (e pagam) um crédito do sujeito passivo, relativo a um imposto assumido como intermédio, sem que alguém, anterior no circuito económico, o tenha entregue ao sujeito activo. Num IVA baseado no sistema de faturas, com as de compra a representar um crédito sobre o Estado, uma factura “falsa” equivale a moeda falsa.

O destaque vai para operadores fraudulentos (*bogus traders* ou fábricas de facturas) que mais não são do que empresas criadas unicamente para a venda de facturas que permitem a recuperação do IVA, podendo as mesmas serem também vendidas por empresas que realizam conjuntamente outras operações perfeitamente legítimas. A fraude explora a impossibilidade prática das autoridades fiscais fazerem a verificação cruzada das provas de que a transacção identificada na factura foi uma transacção real e efectiva. Naquela, a venda

subjacente de bens ou serviços nunca ocorreu e a verdadeira venda é a venda da fatura que dá direito à dedução. A fraude é, portanto, exclusiva das transações entre sujeitos passivos (*business to business* ou simplesmente B2B), e requer conluio entre o vendedor e o comprador, bem como um nível significativo de organização. Os níveis atuais de litígios relativos a alegados comerciantes falsos parecem indicar níveis bastante elevados deste tipo de fraude, principalmente nos Estados-Membros da Europa de Leste.

Justificam-se, em consequência, que sejam exigíveis requisitos específicos para o exercício do direito a dedução, habitualmente distinguidos em (i) requisitos substanciais; (ii) requisitos formais e (iii) requisitos temporais.

Os primeiros - requisitos substanciais do direito a dedução – consubstanciam-se na existência de uma ligação directa e imediata entre uma operação a montante e uma ou mais operações a jusante que concedam direito a dedução (tributáveis, incluindo as de taxa zero e as não tributáveis que o seriam se localizadas em território nacional ). Excepção à regra da afectação da despesa a uma ou várias operações a jusante é a sua qualificação como integrante dos encargos gerais do exercício da actividade, representando da mesma forma um elemento constitutivo do preço dos bens e serviços comercializados. A ligação directa e imediata é aqui com o conjunto da actividade exercida

---

75

Neste contexto, deve levar-se em conta se as operações realizadas pela empresa são (i) sujeitas ou não sujeitas a IVA - coeficiente de sujeição; (ii) distinguir entre as operações sujeitas, as delas que estão isentas e as que o não estão - coeficiente de tributação; e quando caso disso, (iii) regras especiais para apuramento do *quantum* dedutível (prorata ou afectação real).

Nos requisitos formais do direito a dedução, as exigências são as de que o exercício do direito à dedução de imposto liquidado pelo fornecedor dos bens ou prestador dos serviços pressupõe que o mesmo (imposto suportado para o respectivo adquirente) conste de factura emitida nos termos legalmente estabelecidos e a factura tenha sido emitida em nome do sujeito passivo, exigindo-se ainda que o seu original esteja na posse do sujeito passivo titular do direito a dedução.

Temporalmente, e como preveem os artigos 22.º e artigo 98.º, ambos do CIVA, o direito a dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível nos

termos do disposto nos artigos 7.º e 8.º do CIVA ; é exercitado na declaração do período posterior àquele em que se tiver verificado a recepção das facturas, documentos equivalentes ou recibo de pagamento do IVA que fizer parte das declarações de importação. Quando a recepção dos documentos tiver lugar em período de declaração diferente do da respectiva emissão, é admitido que a dedução se efectue, se ainda for possível, no período de declaração em que aquela emissão teve lugar.

O exercício do direito a dedução pode ser exercitado, sem prejuízo da existência de disposições especiais sobre o assunto, no decurso de quatro anos após o nascimento do direito a dedução.

### **3. O direito a dedução no caso de facturação correctiva**

Sempre que após a realização das operações tributáveis, e do seu correspondente registo contabilístico, ocorram circunstâncias que obriguem à rectificação da facturação inicialmente emitida, é exigível a respectiva rectificação, obrigando a regularização do imposto quando tenha sido “liquidado” imposto a menos, nos termos constantes do artigo 78.º do CIVA<sup>1</sup>.

Se em questão estiver a anulação da operação ou a redução do seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável. Neste caso, o adquirente do bem ou destinatário do serviço que seja um sujeito passivo do imposto, se tiver efectuado já o registo de uma operação relativamente à qual o seu fornecedor ou prestador de serviço procedeu a anulação, redução do seu valor tributável ou rectificação para menos do valor facturado, corrige, até ao fim do período de imposto seguinte ao da recepção do documento rectificativo, a dedução efectuada, sendo certo que quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para

---

<sup>1</sup> Artigo 78.º n.º1 - As disposições dos artigos 36.º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a fatura, o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto venham a sofrer retificação por qualquer motive.

menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução (artigo 78º n.º 5).

Solução diversa é a de facturas inexactas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, em que a rectificação é obrigatória sempre que haja imposto liquidado a menos, podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efectuada no prazo de dois anos (artigo 78º n.º3).

Do mesmo modo, a correcção de erros materiais ou de cálculo no registo a que se referem os artigos 44.º a 51.º e 65.º, nas declarações mencionadas no artigo 41.º e nas guias ou declarações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 67.º, é facultativa quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas só pode ser efectuada no prazo de dois anos, o qual, no caso do exercício do direito à dedução, é contado a partir do nascimento do respectivo direito nos termos do n.º 1 do artigo 22.º, sendo obrigatória quando resulte imposto a favor do Estado (artigo 78.º nº 6).

A questão que desde há muito se levantou é a caracterização do tipo de erros que subjazem a esta obrigação de facturação rectificativa, associada à questão bem mais substancial do prazo para o exercício do direito à dedução no sujeito passivo destinatário da factura rectificativa, no pressuposto que aqui nos informa que é a de um imposto suportado corrigido superior ao inicialmente repercutido pelo transmitente dos bens ou prestador dos serviços.

É que apenas os erros materiais ou de cálculo arrastam consequências em termos da concessão de um período temporal inferior ao prazo geral de caducidade constante do artigo 94.º do mesmo Código, reservado para outro tipo de erros, os erros de pressuposto ou de direito.

Se na prática da Administração Fiscal, a diferença era amiúde “esquecida”, tornando onnipresente nas rectificações a disciplina do artigo 78.º e os seus apertados prazos, a jurisprudência foi modelando os excessos, com o Supremo Tribunal Administrativo (STA) a precisar que erros materiais ou de cálculo são os que “se considerem apenas como lapsos de escrita os que sejam ostensivos, aqueles que facilmente se detectem e se identifiquem como tais pelo e no seu contexto e que respeitem à expressão material da vontade e já não os que possam ter influenciado a formação dessa vontade”, referindo

ainda que "[o]s erros dizem-se de escrita quando se escreve ou representa, por lapso, coisa diversa da que se queria escrever ou representar, sendo que se consideram manifestos os erros quando estes são de fácil detecção, isto é, quando a própria declaração ou as circunstâncias em que ela é feita permitem a sua imediata identificação"(Acórdão do STA de 26 Junho 2014, Processo 586/14).

No mesmo sentido, muita da doutrina existente a qualificá-los como os que "se reconduzem às situações em que o sujeito passivo se equivoca na materialização do acto de dedução ou liquidação, nomeadamente, por lapso na transcrição de valores, ou por razões aritméticas, i.e., em ambas as situações erros menores e evidentes. Assim, estarão abrangidos por estes conceitos de erro (tipicamente) as situações em que o sujeito passivo se engana a efectuar uma operação aritmética, nomeadamente, quando pretende apurar imposto dedutível contido numa factura (IVA incluído) de serviços de um fornecedor (erro de cálculo), ou, ainda que efectuando correctamente o cálculo, comete lapso na inscrição do imposto a deduzir na declaração periódica (erro material)" (cf. Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias, *Afinal Qual o Prazo para Deduzir IVA? Regras de Caducidade e (In)segurança Jurídica*, in *Cadernos IVA 2014*, Almedina, 2014, página 44).

---

78

Posições, aliás, em linha com o artigo 95.º -A do CPT, no contexto do Procedimento de correção de erros da administração tributária, definindo como "erros materiais ou manifestos, designadamente os que resultarem do funcionamento anómalo dos sistemas informáticos da administração tributária, bem como as situações inequívocas de erro de cálculo, de escrita, de inexactidão ou lapso".

Diferente a realidade dos que devam considerar-se como erros de direito, por desvio da realidade jurídica, por falsa representação da mesma ou desconformidade com a interpretação normativa, aos quais, entendemos ser aplicável, no que respeite ao direito da dedução do IVA, quando caso disso, o prazo de quatro anos conforme o artigo 98.º n.º 2 do CIVA<sup>2</sup>.

Assim entendeu o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) :“(...) estar-se-á perante um erro material no preenchimento do montante de IVA dedutível numa declaração quando se pretendia escrever um determinado montante e, por descuido ou

---

<sup>2</sup> “2 - Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente.”

lapso, acabou por se escrever montante diferente ou quando o erro do preenchimento da declaração resulta de um erro anterior do mesmo tipo que exista na contabilidade ou em algum documento que sirva de base ao exercício do direito à dedução. Estar-se-á perante um erro de cálculo, quando as operações aritméticas para determinar o montante do IVA dedutível foram mal efectuadas, na própria declaração ou em algum dos documentos em que ela se baseou. O erro quanto à aplicação de determinados regimes jurídicos não constitui nem erro material nem erro de cálculo, pelo que é manifesto que não pode ser-lhe aplicado o regime do referido n.º 6 do artigo 78.º do CIVA. Designadamente, o erro de cálculo do pro rata não é um erro de cálculo enquadrável nesta norma porque consubstancia um erro de direito sobre o regime jurídico aplicável e não um erro de natureza aritmética” (Acórdão Arbitral 117/2013-T, de 17/5/2013).

Deve pois concluir-se que nos erros de direito deve aplicar-se o prazo geral de dedução de quatro anos, previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA. O IVA e os sujeitos passivos deste imposto devem merecer igual tratamento no que respeita ao exercício do seu direito à correcção das suas liquidações face aos dos demais impostos (IRS e IRC) em que a possibilidade de correcção das liquidações sempre se afigurou viável no prazo de quatro anos e com recurso à revisão oficiosa (cfr. artigo 78.º da LGT). Incorrectas são pois as orientações genéricas da AT em sentido contrário, e daí a existência de contencioso entre sujeitos passivos e autoridades fiscais, matérias que não sendo atendidas por estas justificaram impugnações judiciais, algumas das quais levaram procedimento de reenvio para o Tribunal Europeu de Justiça atenta a matriz comunitária do IVA e a sua disciplina harmonizada, actualmente por via da Directiva IVA (Directiva 2006/112, de 28 de Novembro de 2006). Justifica-se então uma abordagem a esta, com destaque especial para dois Processos envolvendo Portugal.

#### **4. Jurisprudência TJUE**

Sem muita dispersão, aqui não justificável, foi no Processo *Senatex*, C- 518/14, que o TJUE postula que, em princípio, as autoridades fiscais devem respeitar o direito fundamental do contribuinte à dedução do IVA pago, mesmo que uma factura não tenha cumprido todos os requisitos formais de facturação, não podendo igualmente aplicar como penalidade a exigência de juros por atraso (outras penalidades podem ser aplicadas), no pressuposto de que todas as condições substantivas da dedução se mostrem satisfeitas.



Em causa estava a actuação das autoridades fiscais alemãs que recusaram a dedução do IVA a montante com base no facto de as respectivas facturas não conterem o número IVA (NIVA) do fornecedor. Permitiram, no entanto, a dedução após a correção das faturas, mas apenas para o ano fiscal em que as faturas foram corrigidas (sem efeito retroativo), exigindo juros por atraso no pagamento do imposto. Segundo o TJUE o direito alemão (que apenas permite a dedução no momento da correção), era contrário à Diretiva IVA, especificando, na sua decisão, que a falta de requisitos formais de fatura, como a menção do NIVA:

- pode ser corrigida de forma a permitir a dedução do IVA pago e
- a correção pode ser efetuada com efeito retroativo ao momento em que o IVA foi facturado. Ou seja, a fatura corrigida retroativamente permite a dedução do IVA no ano da emissão inicial da fatura. As autoridades fiscais, em casos como este, não estão autorizadas a exigir juros por atraso no pagamento de impostos pelo período entre a primeira emissão da fatura e a sua posterior correção. A correção das faturas deve ser possível num procedimento de auditoria, pelo menos até as autoridades fiscais terem emitido uma decisão final.

---

80

A posição é clara: a correcção de facturas é aceite para efeitos do exercício do direito a dedução e as “deficiências” da factura devem ser corrigidas o mais rapidamente possível, nunca por cancelamento das faturas iniciais mas através de informações adicionais apropriadas

Mas não chega na temática que acima apresentamos. E são os dois casos que envolvem contribuintes nacionais que marcadamente marcam um desenvolvimento relevante no esclarecimento do direito a dedução relativo às agora aceites facturas rectificativas.

São eles o caso *Barlis*, C-516/14, de 15 de Setembro de 2016, em que a AT rejeitou a dedução do IVA suportado, com o fundamento de que a descrição dos serviços na factura emitida pelo respectivo prestador era insuficiente (eram apenas mencionados serviços jurídicos prestados), sendo também insuficiente a identificação dos períodos temporais em que ocorreu a prestação dos serviços.

As autoridades fiscais portuguesas, alegando que as facturas originais eram defeituosas e que os defeitos não podiam ser posteriormente corrigidos, continuavam a negar a

dedução do imposto a montante quando o contribuinte fundamentou os serviços em questão com informações adicionais, suprindo as faltas apontadas.

O TJUE vem a confirmar a posição da AT de que uma mera descrição genérica dos serviços - como “serviços jurídicos” prestados – não é, em geral, suficiente para a dedutibilidade do imposto. Opina, contudo que a AT é obrigada a ter em conta as informações adicionais fornecidas pelo contribuinte para especificar os serviços prestados, e que esse procedimento implicará a concessão da dedução. E, porque os serviços foram de fornecimento contínuo, as facturas mencionando uma data de início específica até a data da facturação respeitam os requisitos de facturação (descrição de quando os serviços foram executados), contrariamente à ausência de uma data de início que não satisfaria essas condições formais. A decisão é pois a de que as autoridades fiscais não devem recusar o direito do contribuinte a deduzir o IVA pago com base no facto de uma fatura não cumprir todos os requisitos formais de faturação quando todas as condições substantivas da dedução estejam preenchidas e a situação seja devidamente corrigida.

Mas o caminho de clarificação prossegue e é no Processo *Biosafe*, C-8/17, de 12 de Abril de 2018 que se “produzem” grandes alterações no estado desta arte da dedução do IVA de facturas rectificativas. Vejamos.

---

81

*Biosafe*, fez, entre 2008 e 2010, fornecimentos tributáveis à *Flexipiso*, sujeito passivo registado de IVA, emitindo a respectiva facturação. *Flexipiso* deduziu o IVA suportado, liquidado por *Biosafe* à taxa reduzida de 5%. Vários anos depois (2012), *Biosafe* foi sujeita a uma inspeção fiscal que entendeu incorrecta a aplicação daquela taxa, considerando ser aplicável a taxa normal do IVA, então de 21%. *Biosafe* pagou a respectiva liquidação adicional e solicitou a diferença de IVA à *Flexipiso*, que se recusou a pagar com base no facto de que, segundo a legislação nacional, o seu direito à dedução do IVA a montante tinha expirado quatro anos após o fornecimento original.

Solicitado ao TJUE que se pronunciasse, foi “ouvida” a AT que além de confirmar a caducidade do direito a dedução da *Flexipiso*, considera que *Biosafe* e *Flexipiso* incorreram, deliberada e repetidamente, pelo menos durante cerca de dois anos e meio, em sistemáticas práticas fraudulentas e de evasão fiscal, situação que o TJUE não apreciou pelo facto de a existência de tais práticas, no quadro do processo previsto no artigo 267.º TFUE, que se baseia numa nítida separação de funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, ser da competência do juiz nacional, com

o Tribunal de Justiça unicamente habilitado a pronunciar-se sobre a interpretação ou a validade de um texto da União a partir dos factos que lhe são indicados pelo órgão jurisdicional nacional (Acórdão de 8 de maio de 2008, *Danske Svineproducenter*, C-491/06, EU:C:2008:263, n.º 23, e Despacho de 14 de novembro de 2013, *Krejci Lager & Umschlagbetrieb*, C-469/12, EU:C:2013:788, n.º 28) e, no presente caso, o órgão jurisdicional de reenvio ter indicado não haver dúvidas de que o erro na escolha da taxa de IVA aplicada é apenas imputável à *Biosafe*.

Sobre o direito a dedução, o TJUE entendeu que o prazo para a dedução do IVA constante de uma factura correctiva começa a contar-se a partir da data desta, e não daquela em que foi anteriormente cobrado um montante incorrecto de IVA

Qual o significado deste alívio para os sujeitos passivos e “dores de cabeça” para a autoridade fiscal? A questão é, em meu entender, muito bem explicada pela Advogada Geral no Processo, Juliane Kokott, cuja posição foi acolhida pelo Tribunal de Justiça.

Tendo por pressuposto que o sujeito passivo deve agir de boa fé, incumbindo às autoridades fiscais, se caso disso, fazer prova bastante dos elementos objetivos que demonstrem a existência de fraude ou de abuso, e de seguida, aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar se as autoridades fiscais em causa provaram a existência desses elementos objetivos, a jurisprudência do TJUE sobre a correção retroativa das faturas com erros formais, e o princípio da neutralidade fiscal, justificam a necessidade de distinguir entre : i) o direito à dedução no seu princípio e nascimento e ii) o direito à dedução no seu exercício, i.e. no seu montante.

Ora, quando o montante correcto de IVA não é registado numa factura, o destinatário não pode recuperar qualquer IVA diferente daquele que consta da fatura emitida. O direito inicial de dedução surge apenas na medida do "montante do IVA a pagar", indicado na fatura e o direito à dedução, surgido em 2008, reportava-se apenas ao imposto liquidado à taxa de 5%. Em 2012, surge um novo direito à dedução para a diferença de imposto, ou seja, para a diferença entre o de 5% cobrado e o corrigido de 21%, e esse só a partir daí pode ser deduzido.

“O aumento do IVA ainda não faturado (isto é, ainda não indicado na fatura) não constitui, portanto, uma simples correção de um erro formal. Pelo contrário, este aumento é comparável à primeira emissão de uma factura. Com efeito, também no caso em apreço, o fornecedor comunica, pela primeira vez, qual o montante (adicional) de IVA que repercute. O próprio adquirente toma conhecimento, pela primeira vez, do montante do

seu encargo (adicional) de IVA decorrente da operação, que suportará (adicionalmente) ao pagar esta factura posterior”. E, “por conseguinte, as disposições da Diretiva IVA opõem-se a uma legislação nacional em que, num caso como o do presente processo, o prazo de dedução do imposto adicional começa a correr logo que a factura inicial é emitida”.

A decisão confirma que, sob certas condições, o IVA suportado pode ser deduzido na data de recebimento das faturas (rectificativas) que mencionem corretamente o IVA a ser deduzido (independentemente da data da factura inicial), contando-se o período de exercício do direito agora nascido a partir desta data. A disciplina é aplicável não apenas a situações em que as partes tratam erradamente operações tributáveis como isentas ou transações sujeitas à taxa normal como elegíveis para a taxa reduzida, mas a qualquer outra situação em que o IVA a deduzir não seja corretamente determinado sendo esse tratamento posteriormente corrigido. Evidentemente, excluem-se práticas fraudulentas ou abusivas.

Note-se que já antes, no Processo *Volkswagen*, C-533/16, de 21/03/2018, a decisão tinha sido similar à da *Biosafe*, com o Advogado Geral Campos Sanchez-Bordona, a remeter inclusivamente para as conclusões da Advogada Geral Kokott no Processo *Biosafe* de que se aguardava decisão. O caso era o de um reembolso pedido às autoridades eslovacas pela *Volkswagen*, sujeito passivo não residente. O Advogado Geral estabelece a semelhança entre o reembolso e a dedução e realça que o litígio deve ser resolvido através de uma interpretação das regras que regem o direito à dedução, que seria a base para qualquer reembolso do IVA. O TJUE tem frequentemente decidido sobre os requisitos substantivos e formais para o direito à dedução. Neste caso, não é contestado que ambos os requisitos foram cumpridos. E porque a a Diretiva IVA não se refere expressamente a um prazo para o exercício do direito à dedução, cabe aos Estados-Membros fixar um prazo por razões associadas à segurança jurídica, desde que esse prazo se aplique do mesmo modo a um direito análogo em matéria fiscal (fundado no direito interno e no direito comunitário - princípio da equivalência) e não torne virtualmente impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução (princípio da eficácia). Estando o direito à dedução ligado a dois pagamentos do IVA - primeiro, o pagamento efectuado pelo sujeito passivo relativamente ao fornecimento de bens do seu fornecedor (IVA suportado) e, depois, o pagamento efectuado ao sujeito passivo pelo seu cliente quando lhe fornece os seus produtos ao cliente (IVA liquidado), tal tem de

significar que o pagamento do IVA e o direito à dedução são inseparáveis. As faturas materializam documentos que informam que as transações e os pagamentos de IVA correspondentes ocorreram. Se o sujeito passivo não pagou o imposto, não existe base legal ou financeira para o direito à dedução. Porém, este raciocínio só se aplica em circunstâncias normais. A situação no caso em questão é excepcional ou incomum. O que aconteceu foi, de facto, um exemplo de atraso no pagamento do IVA. Somente com a emissão das faturas corretivas as condições substantivas e formais para o direito à dedução foram a final atendidas. Nesse momento, apenas o cálculo do limite de tempo deve começar, desde que o sujeito passivo (a Volkswagen) esteja a actuar de boa fé. Consequentemente, os artigos 167.º, 168.º e 178.º da Directiva IVA, juntamente com os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, excluem a recusa do direito à dedução do IVA em circunstâncias como essas - no processo principal, pensava-se, erradamente, que uma entrega de bens não era tributável, mas, alguns anos mais tarde, o ajustamento necessário foi efectuado e o IVA pago. Por outras palavras, os princípios da proporcionalidade e da neutralidade fiscal do IVA exigem que o sujeito passivo tenha direito à dedução do IVA pago a montante, mesmo após ter sido feito um ajustamento ao imposto pago, e que o prazo de exercício do direito não expirou. O advogado-geral e o TJUE confirmam que, em princípio, o direito à dedução do IVA a montante não pode ser limitado e surge no momento da emissão das facturas (corretivas), sendo somente a partir desse momento que o prazo de caducidade começa a contar-se (e não a partir da data em que as transações ocorreram).

---

84

A conclusão a retirar é a de que com base nesta jurisprudência, podem os contribuintes rever se, e em que casos, a AF recusou o direito a reembolso ou o direito a deduzir IVA suportado, dado que ainda será possível reivindicar esses direitos agora, mesmo que as transações tenham ocorrido anos antes, garantidos que estejam os referidos condicionalismos.

Se em geral, é tarefa do legislador nacional regular o direito processual nacional, os princípios de equivalência e eficácia, que o TJE também mencionou neste caso, colocam a esse legislador certas restrições. Tal como no período anterior à decisão do *Senatex* (acórdão de 15.09.2016 - C-518/14), fosse recusado o efeito retroactivo de uma correcção de facturas, a presente decisão do TJUE não teria, provavelmente, particular importância. Todavia, e após ser reconhecido um efeito retroativo à correcção de facturas, como resultou do caso *Senatex* (pelo menos para certos requisitos de uma factura), a decisão poderá

tornar-se importante nos casos em que o efeito retroativo se estender por períodos em relação aos quais o prazo de caducidade já tenha expirado.

Tendo o sujeito passivo actuado com a devida prudência e suficiente rigor, resulta óbvio, com base na presente apreciação do Tribunal de Justiça, que lhe deve ser concedida a dedução “retroactiva” do IVA através da não aplicação do prazo de caducidade nacional. O facto de, no caso em apreciação, a dedução ter sido feita a partir de uma factura incorrecta não é, pelo menos de um modo geral, considerado errado pelo TJCE, e desde que o sujeito passivo tenha agido de forma correcta e razoavelmente diligente, a dedução deverá ser permitida. Ou seja, a limitação imposta pelo prazo de caducidade aplicável terá que ser decidido caso a caso.

## 5. Conclusão

Como se disse já, num imposto como o IVA, de disciplina harmonizada ao nível europeu, a jurisprudência do TJUE impõe-se às Administrações Fiscais dos Estados Membros em geral, e como tal também à Autoridade Tributária e Aduaneira nacional.

Segundo tal jurisprudência, as decisões nos Processos *Senatex* e *Barlis*, de 15 de Setembro de 2016, abriram acesso à correcção rectroactiva de facturas, não por anulação da factura inicial mas pela emissão de nova factura com aquela natureza, e as decisões nos Processos *Volkswagen*, de 21 de Março de 2018 e *Biosafe*, de 12 de Abril de 2018, esclareceram que o prazo de caducidade do direito a dedução “corre” a contar da data de recepção da factura rectificativa quando esta mencione um valor de IVA que não figurava na factura inicial, salvo se o sujeito passivo não podia nem devia ignorar o erro inicial. Sem esquecer, claro está, que o prazo de caducidade pode ser invocado pela autoridade tributaria a um sujeito passivo quando, contrariamente, ele não podia objectivamente ignorar que o imposto era devido ou que era aplicável uma taxa superior, o que acontece segundo o TJUE em casos de falta de diligência ou na hipótese de situações abusivas ou conluio fraudulento entre o fornecedor e o seu cliente, factos que competirá sempre às autoridades judiciais nacionais apreciar.

E conclui-se como se começou. Depois desta jurisprudência espera-se que, ou através de doutrina administrativa ou de uma clarificação normativa, sejam acolhidas as novas interpretações.